

解説

PwC あらた監査法人 公認会計士 稲田 丈朗

## IFRSをめぐる動向 第87回 「開示イニシアティブ」プロジェクト

(2016年5月までの動向)

(16頁)

## 1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会(IASB)の月次会議等での討議内容に基づき、最新のIFRSをめぐる動向を伝えることを目的としています。今回は、2016年4月および5月のIASB会議で議論された内容を中心に、「開示イニシアティブ」プロジェクトの概要と最新の動向を解説します。なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りしておきます。

## 2. 「開示イニシアティブ」プロジェクトの背景

## (1) 開示フォーラム

2013年1月、IASBは財務諸表利用者、作成者、監査人、規制当局等を集めて「財務報告における開示に関するディスカッション・フォーラム」を開催し、財務情報の開示の有用性と透明性をどうやって改善させることができるかが議論されました。議論の結果IASBより同年5月に公表されたフィードバック文書の中で、財務報告における開示の質と量を改善していく取り組みが必要であることが確認され、IASBが基準設定主体として主導権をとって検討することになりました。こうして立ち上がったIASBのプロジェクトは「開示イニシアティブ」と呼ばれ、開示のトピックに関する複数のプロジェクトから構成されています。この開示イニシアティブにIASBがどのように取り組んでいくかについて、同年6月のIFRS財団会議でIASB議長 Hans Hoogervorst氏が行ったスピーチにおいて、10ポイント・プランとして具体的に示されました(図表1を参照)。

【図表1】 開示イニシアティブ-10ポイント・プランの概要

10ポイント・プラン	関連プロジェクト
1. 重要性のない情報が財務諸表の有用性を害する可能性の明確化。 2. 重要性の評価は注記を含む財務諸表全体で行われる旨の明確化。 3. 各基準の開示要求ごとに重要性が判定される旨の明確化。 4. 財務諸表注記の順序に関するIAS第1号の規定削除。 5. IAS第1号における会計方針の注記開示の柔軟性。	IAS第1号の修正

6. 純債務調整表の開示要求の追加。	IAS 第7号の修正
7. 重要性に関する教育用マテリアルまたは適用指針の作成。	重要性
8. 新基準開発の際に、開示要求において規範性のある用語の使用を減らすとともに、開示の目的や当該目的を満たす開示例の充実化。	(新しい会計基準の開発時に考慮)
9. IAS 第1号, 第7号, 第8号の根本的な見直し。	開示の原則
10. 既存の会計基準における開示要求の全般的見直し。	基準レベルでの開示要求見直し

※1.から 8.は短期的に対応が可能な項目, 9.10.は中期的に対応予定の項目。

## (2)2014年12月「開示に関する取組み」(IAS 第1号の修正)

10ポイント・プランのうち1.から5.に関しては、IAS 第1号「財務諸表の表示」の下での現行の財務諸表の表示および開示の要求事項について指摘されていた懸念に対処し、同基準を明確化するための修正を行う方向性で検討されました。IASB 会議での議論をふまえて2014年3月に公開草案が公表され、最終的に2014年12月に「開示に関する取組み」(IAS 第1号の修正)が公表されました。2016年1月1日以降開始する事業年度より適用となっています。

## (3)2016年1月「開示に関する取組み」(IAS 第7号の修正)

10ポイント・プランのうち6.に関連して、IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」の下での開示の有効性を高めるべくIASBにおいて検討がなされ、以下の二点について改善することを提案する公開草案が2014年6月に公表されました。

①企業の財務活動(資本項目を除く)に関して財務諸表利用者に提供される情報

②財務諸表利用者が企業の流動性を理解するのに役立つ開示

このうち①に関しては、キャッシュ・フロー計算書における財務活動から生じる負債の変動に対する開示要求を追加することが決定され、2016年1月に「開示に関する取組み」(IAS 第7号の修正)として公表されました。2017年1月1日以降開始する事業年度より適用となります。

一方で②に関しては、現金および現金同等物に対する制限について、財務諸表作成者の意見もふまえてIASBでさらに検討を続けることとなりました(後述3.(1)参照)。

## 3. 2016年4月および5月のIASB 会議における議論

### (1)IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」の修正

上記2.(3)で触れた2014年12月公開草案「開示に関する取組み」(IAS 第7号の修正)においては、企業の流動性を理解するのに役立つ開示として、現金および現金同等物の使用に対する制限についての開示要求を追加することも提案されていました。しかし、財務諸表作成者

側とさらなる調整が必要なものとして、今後は年次改善プロジェクトの一部として引き続き検討されていく旨が 2016 年5月の IASB 会議で仮決定されました。

## (2)重要性の実務記述書

10 ポイント・プランのうち 7.に関連して、財務諸表において重要性の概念がどのように適用されるべきか、IASB において議論され、2015 年 10 月に公開草案「IFRS 実務記述書:財務諸表への重要性の適用」が公表されました。これに対して、2016 年2月 26 日までのコメント募集期間に合計 96 件のコメント・レターが提出されました。また、コメント募集期間において IASB スタッフは 12 に及ぶアウトリーチ会議を財務諸表作成者、基準設定主体、監査人および財務諸表利用者と実施しました。2016 年4月の IASB 会議では、集まったコメントの概要について全体的な分析および報告がされました。IASB スタッフはさらに詳細にコメントを分析した上で、6月の IASB 会議において回答者から提起された個別の論点について議論する予定としています。

## (3)会計方針の変更と会計上の見積りの変更との区別 (IAS 第8号の見直し)

2014 年3月の IFRS 解釈指針委員会において、IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」において、会計方針の変更と会計上の見積りの変更との間の区別が必ずしも明確でない点が議論されました。これをふまえて 2014 年9月の IASB 会議でも議論がなされ、IAS 第8号の修正を開示イニシアティブの一環で検討していくことが決定されました。

その後 2015 年5月の IASB 会議でイタリアの基準設定主体(OIC)から明確化について具体的な提案がなされ、それを受けて検討された内容をもとに、今回 2016 年4月の IASB 会議で以下①から④に掲げる明確化が提案されました。

### ①会計方針と会計上の見積りの変更の定義の明確化

アジェンダ・ペーパーでは、IAS 第8号第5項における「会計方針」と「会計上の見積りの変更」の定義について、現行の記載(下記参照)に対する修正が提案されています。

会計方針とは、企業が財務諸表を作成・表示するにあたって採用する特定の原則、基礎、慣行、ルールおよびその他の実務をいう。

会計上の見積りの変更とは、資産または負債の現状、および資産または負債に関連して予測される将来の便益および義務の評価により生じる、 資産もしくは負債の帳簿価額 または資産の定期的な費消額の調整をいう。 会計上の見積りの変更は、新しい情報または新しい展開から生じるものであり、したがって誤謬の訂正ではない。

「会計方針」の定義については、以下の二つの修正が提案されています。

・「基礎(basis)」「慣行(convention)」「ルール(rule)」という語は、IFRS において明確に定義されておらず他で使用されていないため、削除する。

・「その他の実務」という語も同様の理由により削除する。さらに、「その他の実務」という語には、会計上の見積りを行う際に企業が使用する評価技法や見積り技法を含むものと誤解されるおそれもあると考えられる。

「会計上の見積りの変更」の定義については、以下の四つの修正が提案されています。

・現行の定義のうち、「資産または負債の現状、および資産または負債に関連して予測される将来の便益および義務の評価により生じる」「資産の定期的な費消額の調整」という部分を削除する。なぜなら、この部分は IAS 第 16 号「有形固定資産」および IAS 第 38 号「無形資産」に限定された記述と考えられ、この定義に追加する意義は乏しいと考えられる。

・「新しい情報または新しい展開」という語は、この定義の文脈において、「当該資産または負債についての会計方針を適用する際に使用される判断または仮定に変更を及ぼす」旨を明確化する。

・会計上の見積りは会計方針を適用する際に使用されるものであることを説明し、会計方針と会計上の見積りとの関係を明確化する。

・最後に「従って誤謬の訂正ではない」という記述を削除する。なぜなら、これは会計上の見積りの変更が定義される結果として言えることであり、必ずしも会計上の見積りの定義の一部分を構成するものではないからである。

## ②会計方針と会計上の見積りの関係の明確化

IAS 第 8 号第 32 項本文の記載(下記参照)を変更し、会計上の見積りは会計方針を適用するにあたって使用される判断や仮定であるという関係性を明確にすることが提案されています。

事業活動に固有の不確実性が存在するため、財務諸表の項目には、正確に測定できず、見積りのみで測定される項目も多い。見積りは、最新の入手可能な信頼のおける情報に基づく判断を伴う。例えば、次の事項についての見積りが要求されることがある。(IAS 第 8 号第 32 項前半)

## ③評価技法や見積り技法の変更は会計上の見積りの変更に含まれる旨の明確化

IFRS 第 13 号「公正価値測定」第 65 項および第 66 項と整合させる形で、見積り技法や測定技法の変更は、会計上の見積りに含まれる旨のガイダンスを追加することが提案されています。

公正価値を測定するために用いる評価技法は、首尾一貫して適用しなければならない。しかし、評価技法又はその適用の変更(例えば、複数の評価技法を用いる場合のウェイト付けの変更や、評価技法への調整の変更)が適切な場合もある。それは、その変更により、その状況での公正価値を同程度又はそれ以上によく表す測定となる場合である。例えば、次のいずれかの事象が生じた場合には、これに該当するかもしれない。

(a) 新しい市場が出現する。

- (b) 新しい情報が利用可能となる。
  - (c) これまで使用していた情報が利用できなくなる。
  - (d) 評価技法が向上する。
  - (e) 市場の状況が変化する。
- (IFRS 第 13 号「公正価値測定」第 65 項)

評価技法又はその適用の変更により生じた改訂は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って、会計上の見積りの変更として会計処理しなければならない。ただし、会計上の見積りの変更に関する IAS 第 8 号の開示は、評価技法又はその適用の変更により生じた改訂については要求されない。(同第 66 項)

#### ④IAS 第8号の例示列举の改訂

IAS 第8号第 32 項(c)で会計上の見積りが必要とされる状況の例示として「金融資産又は金融負債の公正価値」が挙げられていますが、公正価値測定のうちレベル1(活発な市場における相場価格)の場合には見積りの要素が介在しないと考えられる点を明確化することが提案されています。また、レベル1以外の公正価値測定に関して、必ずしも金融資産または金融負債に限定する必要はないと考えられ、単に「資産または負債」とすることも提案されました。

#### ⑤2016年4月IASB会議での仮決定

以上①から④の提案は、出席 14 名中 13 名の理事の同意により仮決定されました。今後、公開草案を公表してコメントを募集し、さらなる議論の後に IAS 第8号に対する狭い範囲の修正を最終化して公表する予定となっています。また、年次改善プロジェクトに含めるのではなく、本件 IAS 第8号の修正についての個別の公開草案を作成する方向性で進めることに関しても、出席 14 名全員の賛成により決定しました。

#### (4)会計上の見積りの変更に関する開示(IAS 第8号の見直し)

2016年4月のIASB会議では、IAS 第8号第 39 項における会計上の見積りの変更に関する開示要求(下記参照)を修正すべきか否かも議論されました。

企業は、影響を見積ることが実務上不可能な場合の将来の期間に対する影響額の開示を除き、当期に影響を及ぼすか、又は将来の期間に影響を及ぼすと予想される会計上の見積りの変更について、その内容と金額を開示しなければならない。(IAS 第 8 号第 39 項)

もともと 2015 年5月のIASB会議において、イタリアの基準設定主体(OIC)から、会計上の見積りの変更の内容と金額だけでなく、理由についても開示要求として追加する提案がなされ、IASB が検討を進めてきたものです。今回のIASB会議において、同項の開示要求を変更しない旨が提案され、出席 14 名中 12 名の賛成により仮決定されました。

#### 4. 「開示イニシアティブ」における他のプロジェクトおよび今後の予定

## (1)開示の原則 (Principles of Disclosures)

前述の 10 ポイント・プランの 9.に対応して、IAS 第1号、IAS 第7号および IAS 第8号を全面的に見直して、IFRS における開示の原則一式を識別し、開発していく取り組みが始められており、「開示の原則」というリサーチ・プロジェクトとなっています。IASB は 2014 年4月以降検討を始めており、証券監督者国際機構 (IOSCO)、欧州証券市場監督局 (ESMA)、財務諸表利用者や投資家およびその他の関係者と議論を重ねてきています。現在、下記に掲げる論点を含める形で、2016 年中にディスカッション・ペーパーを公表すべく、IASB にて準備が進められています。

- ・財務諸表の構成 (基本財務諸表、財務諸表への注記)
- ・開示の原則の改善 (重要性と情報の集約、様式および関連付けられた情報を含むコミュニケーションの原則)
- ・開示の原則の個別論点への適用 (情報の相互参照、会計方針の開示、非 IFRS 情報・業績指標)

## (2)基準レベルでの開示要求見直し

最後に、10 ポイント・プランの 10.に関連して、新基準や基準の修正を作成する際に開示要求の記載を検討する上で利用できるガイダンスの開発にも IASB は着手しています。また、IASB は、既存の会計基準における開示要求の記載方法の見直しにも同時に取り組むこととなっています。2015 年9月の IASB 会議において、IAS 第 16 号「有形固定資産」および IFRS 第3号「企業結合」を例として、「開示の目的」、「必要となる判断」、「開示すべき情報」(要約情報および追加的情報)の3つのセクションで整理して開示要求の記載を見直した文案が合意されています。上記(1)の開示の原則プロジェクトに関連して、今後公表予定の開示の原則ディスカッション・ペーパーにおいて付録として、既存の会計基準の開示要求の記載見直し例を含めることが検討されています。